



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11080.722944/2013-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2803-003.906 – 3ª Turma Especial
Sessão de 03 de dezembro de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente INSELETRO MONTAGENS ELETRICAS LTDA
Recorrida FAZENDAN NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2010

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Estando o relatório fiscal apresentado pelo auditor com todos os elementos necessários da infração, bem como todas as oportunidades dada à contribuinte para carrear os autos a documentação necessária para a elaboração de sua defesa, não há nulidade.

MULTA. APLICAÇÃO DA MAIS BENÉFICA.

Pode-se aplicar a multa de forma retroativa se for mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, I da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica da norma em favor do contribuinte.

(assinatura digital)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Ricardo Magaldi Messetti, Fábio Pallaretti Calcini, Oseas Coimbra Junior, Gustavo Vettorato, Eduardo de Oliveira.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa Inseletro Montagem Eletricas Ltda, em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o crédito Tributário.

Contra a contribuinte foram lançados os seguintes Autos de Infração:

- a) DEBCAD nº 51.037.025-0, referente a contribuições previdenciárias patronais, devidas pela empresa incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais – alíquota de 20%. Além delas, também foi lançada a contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios devidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa associado aos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT) incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados – alíquota de 2% no ano de 2009 e 3% no ano de 2010;
- b) DEBCAD nº 21.037.026-8 referente a contribuições para outras entidades e fundos com alíquota de 5,8% assim distribuídas: FNDE-Salário Educação = 2,5%, INCRA = 0,2%, SENAI = 1%, SESI = 1,5%, SEBRAE = 0,6%;
- c) DEBCAD nº 51.037.0276 referente a contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, cuja responsabilidade pela arrecadação e recolhimento é atribuída pela lei à empresa, incidente sobre as remunerações lançadas nas folhas de pagamento;
- d) DEBCAD nº 51.037.0284 referente a multa por ter a empresa dado ou atribuído cotas ou participação nos lucros a sócio cotista, diretor ou outro membro do órgão dirigente, fiscal ou consultivo, quando a empresa estiver em débito para com a Seguridade Social, infringindo o art. 52 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação da MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, combinado com a Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, art.32, alínea “ b”.

De acordo com o relatório fiscal, o fato gerador das contribuições previdenciárias apuradas são as remunerações pagas aos segurados empregados, lançadas nas folhas de pagamento e não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social GFIP bem como as remunerações pagas a título de Pro Labore não declaradas em GFIP. Assim, os elementos que serviram de base para a apuração do crédito foram as folhas de pagamento, as GFIP, além da contabilidade.

Após devidamente intimando do lançamento em 23.04.2-13, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva às fls.99.102. No entanto a delegacia da Receita manteve o

lançamento, a ementa do acórdão de primeira instância restou lavrado nos termos que transcrevo abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS. CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. CONTRIBUIÇÕES SEGURADOS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo referentes contribuição da empresa, incidente sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA EM DÉBITO. MULTA.

Constitui infração à legislação previdenciária dar ou atribuir cotas ou participação nos lucros a sócio cotista, diretor ou outro membro do órgão dirigente, fiscal ou consultivo, quando a empresa estiver em débito para com a Seguridade Social, sujeitando o infrator à pena administrativa de multa.

DOCUMENTOS. PROVAS.

As alegações devem ser acompanhadas de provas que demonstrem a veracidade dos fatos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls.168/200) alegando, em apertado escorço:

a) a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, pois a fiscalização não discrimina os índices e fundamentos legais aplicados a título de correção monetária, multa, juros moratórios, nem as alíquotas e bases de cálculos das contribuições referidas no auto de infração;

b) a nulidade em face do princípio da verdade material;

c) a necessidade de relevação da multa aplicada em virtude no disposto no art. 291, do Decreto nº 3.048/99, pois, em seu entender, não foi dada a empresa a oportunidade de corrigir as faltas verificadas;

d) o efeito confiscatório da multa aplicada;

e) o *bis in idem* da multa moratória e juros moratórios;

Sem contrarrazões fiscais, os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este conselho, sendo a mim sorteada a relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

Da Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e presentes se encontram os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

Da Inexistência de Nulidade

Compulsando o relatório fiscal apresentado pelo conspícuo auditor, bem como todas as oportunidades dada à contribuinte para carrear os autos a documentação necessária para a elaboração de sua defesa, não vislumbro como prosperar a frívola alegação de nulidade da autuação.

Como é cediço, o contraditório e a ampla defesa em nosso ordenamento jurídico tratam-se de uma cláusula pétrea, disposta no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal. Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito Administrativo, 20a. edição, Atlas, p. 367) esclarece em breves linhas sobre tais princípios, mostrando que:

"O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada; 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo; 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas; 4- direito de apresentar defesa escrita"

Ora, o contraditório e a ampla defesa não se constituem em meras manifestações das partes em processos judiciais e administrativos, mas, e principalmente, uma pretensão à tutela jurídica. Como encontrado na doutrina alemã, inserem-se na pretensão à tutela jurídica, os direitos de informação, de manifestação, de ver seus argumentos devidamente apreciados e de produzir provas.

O Ministro Gilmar Ferreira Mendes, em sua renomada obra de Direito Constitucional, explica que "sob a Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que os princípios do contraditório e da ampla defesa são assegurados nos processos administrativos, tanto em tema de punições disciplinares como de restrição de direitos em geral."

O contraditório é um dos princípios mais antigos e está intrínseco na própria concepção de direito. As pretensões às tutelas jurídicas inerentes à defesa em esfera administrativa mostram seu caráter ainda mais essencial quando vislumbrados os processos administrativos fiscais. Apesar dos princípios do contraditório e da ampla defesa terem um maior fomento na esfera judicial, processos penais e até mesmo no que tangem os inquéritos policiais (ainda que este último seja cercado de intermináveis discussões doutrinárias e

jurisprudenciais não pertinentes à nossa pesquisa), é certo que em se tratando de dívidas tributárias os efeitos causados pela não observância dos citados princípios são extremamente danosos ao devedor.

Com efeito, a garantia da ampla defesa é intimamente ligada ao contraditório, sendo quase simbiótica tal relação. Tal garantia, trata-se da oportunidade de contestar as acusações imputadas, tendo como origem o direito anglo-americano com o *due process of Law* e incorporado em nossa Carta Magna pelo já citado artigo 5º, inc. LV, onde expressamente se incluem os processos administrativos.

Destarte, não paira dúvida de que cabe a este Conselho zelar pelo respeito aos basilares princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Dito isso, analiso a questão dos autos.

Todavia, no caso ora em apreço, não se observa qualquer desrespeito aos basilares princípios mencionados, mormente porque, como bem ressaltado na decisão da DRJ a ação fiscal é clara e límpida em apontar os motivos e fundamentos de sua gênese.

Assim, não há como dar guarida às alegações da contribuinte neste tópico, ficando rejeitada a alegação de cerceamento de defesa da recorrente.

Da Multa Aplicada

No que tange ao valor da multa aplicada, essa matéria deve ser revista de ofício tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Ocorre que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em

razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI N° 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei n° 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei n° 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas a GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;”*

No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
- c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**”*

E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a

Processo nº 11080.722944/2013-38
Acórdão n.º **2803-003.906**

S2-TE03
Fl. 233

20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário apresentado para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, I, da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica da norma em favor do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Magaldi Messetti - Relator